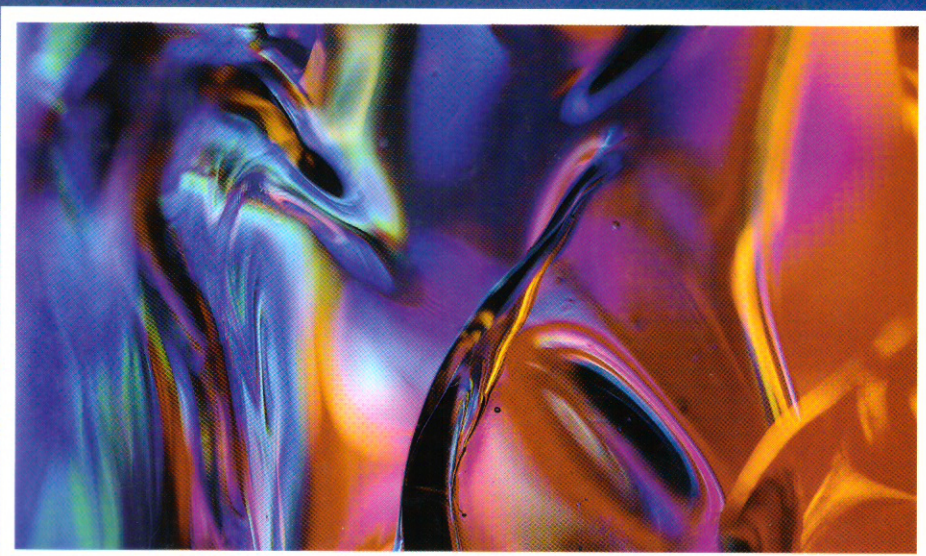


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



236

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

236

(MAIO - 2015)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Cristina Domingos
é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Luiz Costa-Corrêa - O impacto da Convenção das Nações Unidas sobre contratos de compra e venda internacional de mercadorias no conceito tributário de *mercadoria* e seus reflexos na tributação dos contratos *turn key* no Brasil

1. Sobre a Convenção das Nações Unidas sobre contratos de compra e venda internacional de mercadorias. 2. Impactos da Cisg nas questões tributárias no Brasil.

7

André Mendes Moreira e Tuanny Campos Eler - Inconstitucionalidade casuística do adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza

1. Introdução. 2. O adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza. 3. O conceito de bens e serviços *supérfluos*. 4. A aplicação inversa da seletividade pelas leis do Fecop. 5. A possibilidade de controle jurisdicional das normas legais que identificam produtos ou serviços *supérfluos*, para fins de incidência do adicional de ICMS para o Fecop. 6. Conclusões.

30

Antonio Carlos Marchetti Guzman e Giacomo Paro - PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante em vista das novas regras contábeis

I. Introdução. II. Grupo de contas do ativo e demonstração do resultado. III. Evolução da regra isentiva do PIS e da Cofins na venda de bens imóveis. IV. A Lei nº 12.973/2014 - PIS e Cofins na alienação de ativos não circulantes. V. PIS e Cofins na alienação de bens imóveis. VI. Conclusão.

41

Fabio Silva Alves - A manutenção de créditos de ICMS em operações de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus, com base na Constituição da República e no Decreto nº 288/1967

I. Introdução. II. O princípio da não cumulatividade e as exceções constitucionais à sua aplicação. III. Da exceção constitucional à manutenção dos créditos de ICMS nas operações de exportação de mercadorias. IV. Da manutenção dos créditos de ICMS nas remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, ante a recepção do artigo 4º do Decreto-lei nº 288/1967 pelos artigos 40 e 92 do ADCT. V. Conclusão.

52

Fernando Daniel de Moura Fonseca - Instrumentos financeiros híbridos. Efeitos tributários após a Lei nº 12.973/2014

1. Objeto. 2. A convergência brasileira ao padrão IFRS. 3. A neutralidade tributária da nova Contabilidade. 4. Dívida *versus* capital. Instrumentos financeiros híbridos. 5. Os efeitos tributários da reclassificação contábil de instrumentos financeiros híbridos. 6. Conclusões.

64

Hugo de Brito Machado - A questão do protesto de CDA

1. Introdução. 2. Manifestação do Conselho Nacional de Justiça. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 4. O que é e para que serve o protesto. 5. Inconstitucionalidade do protesto de CDA. 6. Nossa conclusão.

78

Ives Gandra da Silva Martins - Grupos econômicos e responsabilidade tributária

1. Artigo 128. 2. Artigo 134. 3. Artigo 135. 4. Da legislação trabalhista.

91

Luciano Gomes Filippo - Novos entendimentos sobre a ilegitimidade da multa aplicada em razão do descumprimento do prazo para desconsolidação de carga

1. Introdução. 2. Da exclusão da multa nos casos de denúncia espontânea. 3. Da total ausência de prejuízo para o Erário público: simples atraso no fornecimento de informações. 4. Da aplicação da multa sobre a embarcação e não sobre cada conhecimento eletrônico. 5. Da desproporcionalidade da multa e do enorme prejuízo ao comércio exterior. 6. Conclusão.

105

A Questão do Protesto de CDA

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Já estudamos este assunto, a propósito da Portaria nº 321, de 6 de abril de 2006, do Procurador Geral da Fazenda Nacional, manifestando nosso entendimento no sentido de que o protesto de Certidão de Dívida Ativa consubstancia um evidente abuso de poder. Naquela oportunidade escrevemos:

“Com a Portaria nº 321, de 6 de abril de 2006, o Procurador Geral da Fazenda Nacional, invocando o art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997 e o art. 585, inciso VI, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, estabeleceu que as Certidões de Dívida Ativa da União poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal. O protesto de Certidão de Dívida Ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal. E o que é pior, afronta o entendimento do Poder Judiciário manifestado já em decisão do Superior Tribunal de Justiça, como adiante se verá. Para demonstrar nossa tese começaremos examinando o conceito e a finalidade do protesto, para em seguida examinar o seu descabimento em se tratando de certidões de dívida ativa, e finalmente examinaremos a utilidade que pode ter a citada portaria na luta contra o arbítrio estatal.”¹

Depois de explicarmos o conceito e os efeitos do protesto, e a absoluta desnecessidade deste em se tratando de Certidão de Dívida Ativa, escrevemos:

“Registre-se, finalmente, que o Superior Tribunal de Justiça já afirmou ser incabível o protesto da Certidão de Dívida Ativa.^[2] E o fez com inteira propriedade, pelas razões que acabamos de expor.

A Portaria nº 321, portanto, representa uma afronta do Procurador Geral da Fazenda Nacional ao Poder Judiciário, menosprezando o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça, que não poderia, de nenhum modo, ser desconhecido, nem desconsiderado.”³

Ocorre que o Conselho Nacional de Justiça recomendou aos tribunais estaduais a edição de ato normativo para regulamentar o protesto de certidão de dívida ativa, admitindo



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular Aposentado de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Hugo de Brito Machado, “Protesto de Certidão de Dívida Ativa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 130, Dialética, São Paulo, julho de 2006, pp. 34 e 35.

² STJ, REsp 287.824/MG, rel. Min. Francisco Falcão, *DJU* 1 de 20.2.2006, p. 205.

³ Hugo de Brito Machado, “Protesto de Certidão de Dívida Ativa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 130, Dialética, São Paulo, julho de 2006, p. 39.

portanto, expressamente, a possibilidade jurídica de protesto de CDA. E ainda, a Lei nº 12.676, de 27 de dezembro de 2012, alterou a Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, para determinar a inclusão “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”.⁴ E talvez por isto mesmo o Superior Tribunal de Justiça modificou o seu entendimento sobre o assunto, passando a admitir o protesto em referência.

Por outro lado, a Confederação Nacional da Indústria - CNI, propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade tendo por objeto o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492, acrescentado pelo artigo 25 da Lei nº 12.676, de 27 de dezembro de 2012, justificando-se plenamente, portanto, nosso retorno ao assunto.

Examinaremos inicialmente a manifestação do Conselho Nacional de Justiça, em seguida à decisão do Superior Tribunal de Justiça que modificou o seu entendimento. Depois reexaminaremos o conceito e a finalidade do protesto e, finalmente, a questão da inconstitucionalidade material do dispositivo legal que inclui a Certidão de Dívida Ativa entre os títulos sujeitos a protesto.

2. Manifestação do Conselho Nacional de Justiça

A manifestação do Conselho Nacional de Justiça deu-se em face de pedido de providências formulado pela Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, tendo a relatora do caso dito em seu voto que não existe qualquer dispositivo legal ou regra que restrinja a possibilidade do protesto, que seria um instrumento apto a inibir a inadimplência do devedor, além de contribuir para a redução do número de execuções fiscais ajuizadas.

A nosso ver, porém, tais razões conduzem à conclusão contrária ao protesto de CDA, tendo em vista o princípio da legalidade a ser obedecido pela Administração Pública, assim como a máxima segundo a qual os fins nem sempre justificam os meios.

Realmente, no plano da Administração Pública a ausência de dispositivo legal sobre qualquer ato deve ser entendida como não autorização para sua prática. Por outro lado, dizer-se que o protesto é um instrumento apto a inibir a inadimplência do devedor, além de contribuir para a redução do número de execuções fiscais ajuizadas, é uma falácia porque também a ameaça de morte se tem revelado uma forma extremamente apta a inibir a inadimplência dos que devem aos fornecedores de drogas e nem por isto pode ser considerada um instrumento válido de cobrança.

Seja como for, certo é que o Superior Tribunal de Justiça, modificando a sua jurisprudência, passou a considerar válido o protesto de Certidão de Dívida Ativa, pelas razões que a seguir vamos examinar.

3. A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça havia se firmado no sentido do descabimento do protesto de Certidão de Dívida Ativa. Entretanto, com o advento

⁴ Parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, com redação dada pela Lei nº 12.676, de 27 de dezembro de 2012.

da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012, determinando a inclusão de tal documento entre os títulos protestáveis, deu-se a mudança nesse entendimento, como se pode ver do acórdão proferido em 3 de dezembro de 2013 por sua 2ª Turma, no Recurso Especial nº 1.126.515, do Paraná, do qual foi relator o Ministro Herman Benjamin.

Na longa ementa do acórdão em referência estão colocadas as razões dessa mudança:

“Processual Civil e Administrativo. Protesto de CDA. Lei 9.492/1997. Interpretação Contextual com a Dinâmica Moderna das Relações Sociais e o ‘II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça mais Acessível, Ágil e Efetivo’. Superação da Jurisprudência do STJ.

1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC)⁵ que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980.

2. Merece destaque a publicação da Lei 12.676/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas ‘entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.’

3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão.

4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiários para abranger todos e quaisquer ‘títulos ou documentos de dívida.’ Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais.

5. Nesse sentido, tanto o STJ (REsp 750.805/RS) como a Justiça do Trabalho possuem precedentes que autorizam o protesto, por exemplo, de decisões judiciais condenatórias, líquidas e certas, transitadas em julgado.

6. Dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública.

7. Cabe ao Judiciário, isto sim, examinar o tema controvertido sob aspecto jurídico, ou seja, quanto à sua constitucionalidade e legalidade, nada mais. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação, por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF/1988) e da imparcialidade.

8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito.

⁵ A ementa do julgado em questão refere-se ao art. 586, inciso VIII, mas parece que o correto é art. 585, inciso VI, do Código de Processo Civil.

9. A lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.

10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o 'Auto de Lançamento', esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo.

11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.).

12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve 'surpresa' ou 'abuso de poder' na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documento de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente do cheque, nota promissória ou letra de câmbio.

13. A possibilidade do protesto não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto.

14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o 'II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo', definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a 'revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo.'

15. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelos Corregedores de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares.

16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de inserção de regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

17. Recurso provido, com superação da jurisprudência do STJ.⁶

Sem prejuízo do exame, que faremos adiante, do conceito e da finalidade do protesto de títulos, e da inconstitucionalidade do dispositivo legal que inclui a Certidão de Dívida Ativa entre os títulos protestáveis, com a devida vênia dos eminentes Ministros do Superior Tribunal de Justiça vamos comentar aqui dez pontos da firme argumentação contida na ementa acima transcrita, a saber:

⁶ STJ, Segunda Turma, REsp 1.126.515/PR, rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 3.12.2013.

- Primeiro: a regra do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492/1997, não alterou o conceito nem a finalidade do protesto e sua constitucionalidade está sendo discutida perante o Supremo Tribunal Federal.

- Segundo: a ampliação do rol dos títulos protestáveis, que já não são apenas os de natureza cambiária, não ultrapassou aqueles que nascem da vontade, não sendo razoável a inclusão da CDA nesse rol, pois a dívida tributária nasce de um fato previsto em lei, independentemente da vontade do devedor.

- Terceiro: a comparação da CDA com sentenças judiciais com trânsito em julgado é incabível, pois na formação destas o devedor tem oportunidades para defender-se perante o Poder Judiciário.

- Quarto: ao decidir sobre a inadmissibilidade do protesto de uma CDA o Judiciário não está substituindo a Administração na escolha de um instrumento para a cobrança do crédito tributário mas, isto sim, decidindo sobre uma questão estritamente jurídica, que consiste em saber se o protesto de CDA é, ou não, legalmente admissível.

- Quinto: não são falaciosos, mas procedentes, os argumentos segundo os quais o ordenamento jurídico estabelece o instrumento para a cobrança do crédito tributário, e o sujeito passivo não participa na constituição do crédito tributário, porque esta pode ocorrer mediante procedimento unilateral da Fazenda Pública.

- Sexto: a lei das execuções fiscais estabelece, sim, o procedimento para a cobrança dos créditos fazendários, e não existe lei autorizando a utilização de caminhos extrajudiciais, sendo certo que a Administração só pode fazer o que a lei autoriza.

- Sétimo: ao dizer que a tese de impossibilidade de protesto seria razoável apenas se versasse sobre o “Auto de Lançamento”, o julgado em questão, embora utilize expressão estranha ao Direito Tributário, reconhece a procedência da tese que considera ilegal o protesto de CDA, pois todo e qualquer tributo pode ser objeto de *lançamento de ofício*, vale dizer, lançamento unilateral.

- Oitavo: o exaurimento da instância administrativa, do qual se origina a CDA, não quer dizer que tenha sido assegurado ao devedor o direito de defesa, pois nessa instância, sabemos todos, a Fazenda Pública é parte e juiz ao mesmo tempo.

- Nono: a afirmação, contida no item 13 da ementa do julgado em questão, alberga um verdadeiro sofisma pois, se fosse verdadeira, todo e qualquer procedimento da Administração Pública seria juridicamente válido, na medida em que em relação a todos eles existe a possibilidade de controle judicial mediante provocação da parte interessada.

- Décimo: é inteiramente inadmissível a equiparação da CDA a uma sentença judicial condenatória com trânsito em julgado.

E para a adequada compreensão dos pontos acima destacados, e da tese que sustentamos, segundo a qual o protesto de Certidão de Dívida Ativa não tem validade jurídica, vamos mais uma vez examinar o conceito e a finalidade do protesto de documentos de dívidas.

4. O que é e para que serve o Protesto

4.1. Conceito e finalidade

O instituto do protesto concerne especialmente aos títulos de crédito e tem o sentido de demonstrar a inconformação do credor com a falta de reconhecimento (aceite) ou de pagamento de uma dívida. Para deixar clara essa ideia vamos transcrever o que a esse respeito, no verbete Protesto Cambiário, escreve De Plácido e Silva:

“É o que se promove, perante o *oficial* do cartório de protestos de títulos, a respeito da *falta de aceite* ou *reconhecimento* e da *falta de pagamento* de títulos cambiários. E estes se entendem a *letra de câmbio*, a *nota promissória*, o *cheque* e, extensivamente, a *duplicata* ou *conta assinada*.

Assim, o *protesto cambiário* exprime bem a *declaração pública*, feita pelo legítimo proprietário ou portador do título, ou por seu procurador especial, perante o respectivo oficial, de que *não foi* o mesmo *aceito*, *reconhecido* ou *pago* no seu *vencimento*, ou, se exigível, para que se *evidencie publicamente* ou *legalmente* a veracidade do *fato alegado* e se *autentique a falta* ou o *não cumprimento da obrigação*, pela pessoa que a ele estava sujeita. E, assim, é a mesma tomada por termo para que possa comprovar e autenticar a sua veracidade e procedência.

Pelo protesto, pois, precipuamente, fica *provada a falta*, seja do *aceite* ou *reconhecimento*, ou do *pagamento devido*. E, ao mesmo tempo, se assegura o proprietário do título no direito regressivo contra os endossantes e sacadores do título protestado e contra seus respectivos avalistas.”⁷

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz registra que o protesto cambiário é uma “Declaração pública feita pelo proprietário ou portador de título, dentro de prazo regulamentar, perante o notário, alegando o fato de que o devedor de um título cambial (letra de câmbio, duplicada, nota promissória, cheque) se recusa a aceitá-lo ou a pagá-lo no vencimento, para que se autentique a veracidade do inadimplemento obrigacional pela pessoa que devia cumprir a obrigação.”⁸

Temos, aliás, definição legal expressa. A Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, define:

“Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.”

Como se vê, a doutrina e a lei reportam-se ao protesto cambiário como meio de prova da inadimplência por parte do devedor. Importante, porém, é esclarecermos que em se tratando de uma *obrigação* de Direito privado, vale dizer, de um vínculo jurídico decorrente da vontade daqueles que o constituem, e podem alterá-lo, quando se fala do inadimplemento por parte do devedor se está querendo dizer que a atitude do devedor consubstancia algo contrário à vontade por ele manifestada na composição do vínculo obrigacional. Em outras palavras, quando se fala do inadimplemento por parte do devedor o que se quer dizer é a não conformação do credor com o não aceite, ou o não pagamento.

Realmente, o dispositivo legal segundo o qual com o protesto “se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida” deve ser interpretado em consonância com a teoria das provas. A

⁷ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, vol. III, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 487.

⁸ Maria Helena Diniz, *Dicionário jurídico*, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 832.

rigor não se pode cogitar de prova da *inadimplência*, ou não cumprimento da obrigação, porque esta constitui uma *negativa de fato substancial*, e como nos ensina a teoria das provas não se pode exigir prova de negativa de fato substancial, posto que o ônus da prova deve ser atribuído a quem afirma tal fato.

Na situação de que se cuida estamos diante de um princípio de lógica jurídica, sobre o qual doutrina Malatesta, com inteira razão:

“Este princípio denominado lógico, enquanto tem sua origem imediata nos meios de convicção do espírito humano, se bem que sua origem mediata e primordial se encontre também, naturalmente, no modo de ser das coisas. Eis o princípio que chamamos lógico. Na colisão de fato positivo e negativo, quem afirma o positivo deve prová-lo, com preferência a quem afirma o negativo. É o velho brocardo: *probatio incumbit ei qui decit, non qui negat*.

Disse que este princípio nasce da observação dos meios de averiguação que existem no espírito humano. De fato, se considerarmos um pouco, veremos que o fato positivo tem uma dupla espécie de provas possíveis: diretas e indiretas. E, na verdade, como se pode provar diretamente, isto é, *por sua direta percepção*, aquilo que não existiu? A rigor, aquilo que não existiu não pode ser percebido em si e, por isso, não pode ser provado diretamente. Não pode haver senão provas indiretas para a verificação do fato negativo. E estas provas indiretas são também menos numerosas, relativamente ao fato negativo que ao positivo. Uma vez que o fato positivo deixa, atrás de si, o rastro de sua exteriorização, rastro que não pode deixar o fato negativo, considerado que o nada, nada produz. Visto, pois, que há uma maior facilidade de prova do fato positivo, quem afirma isto deve preferencialmente provar.”⁹

O protesto, portanto, não há de ser considerado propriamente um meio de provar o inadimplemento da obrigação, a não ser que se considere que o inadimplemento só está consumado em face da inoccorrência de acordo de vontades entre devedor e credor no sentido de prorrogar o prazo para o cumprimento da obrigação. Aí sim, porque o protesto na verdade é a manifestação formal de insatisfação do credor.

O protesto na verdade é a declaração formal feita pelo credor da obrigação, seja da devolução, do aceite ou do pagamento do título, de que o inadimplemento da obrigação contraria sua vontade. Em outras palavras, o protesto é a declaração formal e solene do credor de que não concorda com a demora no aceite, na devolução ou no pagamento do título respectivo.

Insista-se em que nas relações obrigacionais de Direito Privado há sempre a possibilidade de acordo entre devedor e credor no sentido de adiar o vencimento da obrigação. Por isto mesmo é que, não obstante diga a lei que se considera em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer,¹⁰ essa mesma lei diz que os juros correspondentes contam-se desde a citação inicial.¹¹

Embora se possa sustentar que a mora resta caracterizada desde a data do vencimento da obrigação não cumprida, certo é que existe sempre a possibilidade de acordo entre devedor e credor para adiar esse vencimento, o que de certa forma explica a necessidade do protesto para afastar definitivamente a ideia desse acordo.

⁹ Nicola Framarino Dei Malatesta, *A lógica das provas em matéria criminal*, tradução de Waleska Giroto Silverberg, Conan, São Paulo, 1995, pp. 137/138.

¹⁰ Código Civil de 2002, art. 394; Código Civil de 1916, art. 955.

¹¹ Código Civil de 2002, art. 405;

4.2. Efeitos do protesto

O protesto cambial produz os seguintes efeitos: (a) interrompe a prescrição;¹² (b) viabiliza o pedido de falência do devedor;¹³ (c) induz o devedor em mora; e (d) preserva o direito de regresso contra co-obrigados.

Esses efeitos são relevantes nas relações obrigacionais de Direito privado. Não têm nenhum relevo na relação obrigacional tributária, na qual o credor, a Fazenda Pública, dos mesmos não necessita. Não pode nem tem interesse em pedir a falência do devedor, nem precisa de qualquer outro dos efeitos do protesto. Não tem, portanto, necessidade de promover o protesto de certidão de inscrição de crédito tributário, que se mostra, assim, absolutamente incabível e inteiramente inadequado à relação tributária.

4.3. O protesto como forma de execução indireta

Na manifestação do Conselho Nacional da Justiça, ficou bem claro, no voto da Conselheira relatora, que o protesto seria um instrumento apto a inibir a inadimplência do devedor, além de contribuir para a redução do número de execuções fiscais ajuizadas. E isto já é bastante para demonstrar a inadequação do protesto da Certidão de Dívida Ativa - CDA, porque o protesto seguramente não tem a finalidade de substituir a ação de execução.

Aliás, insistimos em que a Fazenda Pública não pode valer-se das denominadas sanções políticas, que são meios de execução indireta, vale dizer, meios para constranger o devedor de tributo a efetuar o correspondente pagamento. A propósito do assunto já escrevemos:

“Em Direito Tributário a expressão *sanções políticas* corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

O Supremo Tribunal Federal sumulou sua jurisprudência no sentido de serem inconstitucionais as sanções políticas. A Súmula 70 diz que *é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*. Diz a Súmula 323 que *é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*, e a 547 estabelece que *não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*.

Não obstante inconstitucionais, as *sanções políticas*, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições ao direito do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais. São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta

¹² Código Civil de 2002, art. 202, inciso III.

¹³ Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 94, inciso I e seu parágrafo 3º.

como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*, enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que *é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei*.¹⁴

Como ficou bem claro no voto da Conselheira Morgana Richa, relatora do caso, o protesto seria uma forma de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Uma sanção em forma de execução indireta, portanto. Típica sanção política flagrantemente inconstitucional.

4.4. Natureza da obrigação tributária

Não podemos esquecer que a relação obrigacional tributária não nasce da vontade das partes, mas da ocorrência de uma situação de fato objetivamente prevista em lei. E não pode ser alterada pela vontade do credor, que não pode prorrogar o prazo de vencimento da dívida. Assim, o protesto fica inteiramente sem sentido nessa relação, na qual nenhum dos seus efeitos precisa existir.

Realmente, por estar a relação tributária submetida a disciplina jurídica própria, diversa da disciplina da relação obrigacional de direito privado, nenhum dos efeitos do protesto na mesma precisa existir. O primeiro deles, o de interromper a prescrição, não tem sentido porque na relação tributária esse efeito decorre do protesto judicial, figura diversa, aliás, também inadequada e por isto mesmo jamais utilizada.

O segundo efeito, o de viabilizar o pedido de falência, é inteiramente inadmissível porque a Fazenda Pública não tem legitimidade para formular tal pedido, por ser credora privilegiada,¹⁵ sendo razoável entender-se que o pedido de falência é incompatível com os privilégios do crédito tributário. E não tem sequer interesse *de fato* que motive o pedido, tamanha é a desvantagem que para ela decorre da decretação da falência. Mesmo que não se leve em consideração o interesse público na preservação da atividade empresarial, que à Fazenda cumpre preservar, e se consi-

¹⁴ Hugo de Brito Machado, "Sanções políticas no Direito Tributário", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, Dialética, São Paulo, março de 1998, pp. 46/47.

¹⁵ Código Tributário Nacional, art. 184.

dere apenas o interesse imediato desta no recebimento do seu crédito, é indiscutível que a decretação da falência traz sérias desvantagens para a Fazenda Pública, como se vê do estabelecido no artigo 186, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, com redação que lhe deu a Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005.¹⁶

O terceiro dos efeitos do protesto, vale dizer, o efeito de induzir o devedor em mora, é eloquente na demonstração de que o protesto é inadequado na relação tributária. Em razão da natureza desta não se pode presumir prorrogação de seu vencimento, de sorte que a mora é automática a partir do dia seguinte a este. O art. 161 do Código Tributário Nacional, aliás, o explicita, deixando claro que a partir do dia seguinte ao do vencimento do tributo o contribuinte que não tiver feito o respectivo pagamento está em mora.

O quarto dos efeitos do protesto, que consiste em preservar o direito de regresso contra os co-obrigados também demonstra de forma eloquente não ser o protesto adequado à relação obrigacional tributária porque nesta a responsabilidade de terceiros em nada depende do protesto. Sobre este ponto, aliás, já escrevemos:

“Talvez não seja adequado falar-se em coobrigados no âmbito da relação tributária, mas se admitirmos que os responsáveis tributários são coobrigados, ainda assim teremos de concluir que a responsabilidade dos mesmos, quando presente, persiste na relação sem que se faça necessário o protesto.

Realmente, o importante para preservar a responsabilidade tributária é a observância, no procedimento administrativo de apuração do crédito tributário, do direito de defesa desses sujeitos passivos. Assim, não se venha alegar que o protesto da Certidão de Inscrição em Dívida Ativa teria qualquer utilidade para a preservação da responsabilidade de possíveis coobrigados.”¹⁷

Considerando-se, não obstante tudo o que acabamos de expor, que existe lei federal determinando a inclusão da CDA entre os títulos protestáveis, da maior relevância é agora a demonstração da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, que na verdade autoriza a prática de uma verdadeira *sanção política*, expressão com a qual alguns tributaristas designam o gênero de práticas adotadas pela Administração Tributária como forma de obrigar o contribuinte ao pagamento de tributo nem sempre devido. Práticas já consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, como podemos ver, aliás, de sua jurisprudência sumulada.¹⁸

5. Inconstitucionalidade do Protesto de CDA

5.1. Ação promovida pela CNI

A Confederação Nacional das Indústrias já promoveu ação direta de inconstitucionalidade atacando o dispositivo que inseriu o parágrafo único no artigo 1º da Lei nº 9.492/1997, incluindo a CDA entre os títulos sujeitos a protesto. É a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, na qual são apontadas no referido dispositivo legal inconstitucionalidades formal e material.

¹⁶ Veja-se, a propósito, o que escrevemos em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª ed., Atlas, São Paulo, 2009, pp. 840/841.

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª ed., Atlas, São Paulo, 2009, p. 843.

¹⁸ Supremo Tribunal Federal, Súmulas nºs 70, 323 e 547.

Diz-se que há inconstitucionalidade formal porque o dispositivo atacado não guarda nenhuma relação de pertinência com a matéria tratada na medida provisória de cuja conversão em lei resultou.

Diz-se também que há inconstitucionalidade material porque a CDA já goza da presunção de liquidez e certeza, tem o efeito de prova pré-constituída e ensaja a cobrança executiva, não havendo assim necessidade nenhuma do protesto. Além disto a Fazenda Pública já pode fazer o arrolamento de bens do devedor como forma de garantir a satisfação de créditos tributários acima de certo valor relativamente o patrimônio do sujeito passivo. O protesto, em se tratando de CDA, não se presta para interromper a prescrição, pois essa interrupção é própria dos títulos cambiais, como consta do artigo 202, inciso III, do Código Civil e nem é necessário para constituir o devedor em mora, de sorte que tem o único propósito de funcionar como meio coativo de cobrança da dívida tributária, procedimento esse que consubstancia verdadeira sanção política, ou execução indireta, contrária ao artigo 5º, inciso XXXV, da vigente Constituição Federal.

Diz-se ainda que o protesto de CDA viola o princípio constitucional da proporcionalidade, e em face de sua publicidade ensaja restrições à atividade do sujeito passivo, com restrições a seu crédito, afronta os postulados constitucionais que visam assegurar a livre prática de atividade econômica lícita (artigo 170, parágrafo único, da CF/1988), e a liberdade do exercício profissional (artigo 5º, inciso XIII, da CF/1988).

Na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade, promovida pela Confederação Nacional da Indústria perante o Supremo Tribunal Federal, consta a seguinte síntese conclusiva:

“Os fundamentos acima deduzidos servem para demonstrar que o dispositivo normativo do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/97, acrescentado pelo art. 25 da Lei nº 12.767/2012, é a toda evidência inconstitucional.

Inconstitucionalidade que deriva de vício de forma por clara ausência de sintonia e pertinência temática com a Medida Provisória nº 577/12, convertida na Lei nº 12.767/2012, afrontando o devido processo legislativo, bem como o princípio da separação dos poderes e, dessa forma, vulnerando os artigos 2º, 59 e 62 da CF.

Inconstitucionalidade que decorre, também, de vício material, por afrontar os artigos 5º, incisos XIII e XXXV; 170, inciso III e parágrafo único; e 174, todos da CF e, ainda, o princípio constitucional da proporcionalidade, restando incontroverso o nexo de pertinência da CNI para a propositura desta ação.”

5.2. O protesto de CDA como sanção política

Ao que nos parece, o protesto de Certidão de Dívida Ativa na verdade configura verdadeira sanção política. Mais uma forma de sanção política utilizada pelo Fisco para compelir o contribuinte ao pagamento de tributo, sem que tenha oportunidade de se valer de proteção judicial para que sejam respeitados os princípios constitucionais que constituem seus direitos fundamentais. Esta é também a opinião do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho que, depois de refutar argumentos dos que defendem o protesto de CDA, afirma, com inteira razão:

“O efeito de constranger moralmente o devedor tributário ao pagamento da dívida sob a ameaça do protesto da CDA e do cortejo de efeitos prejudicantes que tal protesto desencadeia, parece repousar na famigerada ‘sanção política’, já proscrita como ‘mé-

todo' de celerizar a arrecadação de tributos, inclusive porque o Oficial de Protestos não tem o poder de 'julgar' se a CDA apresentada para ser protestada representa ou não crédito legítimo ou se contém algum excesso como a inclusão repetida de créditos devidos ou de parcelas eventualmente prescritas, ou o protesto poderá ser sustado ou negado se o devedor alegar qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da exigibilidade da obrigação expressa no título? A resposta só pode ser negativa.

O que o protesto de CDA acarreta é vexames, sobretudo a pequenos devedores, pois ficarão privados de obter crédito no comércio para adquirir um veículo, uma geladeira ou uma televisão a prazo, perderão o acesso a 'cheques especiais' e a 'cartões de crédito', além de figurarem em 'listas negras' das agências de devedores inadimplentes e como 'fichas sujas' nos cadastros dos bancos; como é seguramente incorreto que esses sejam os efeitos desejados pela Administração - claro que não - o que resta a ser afirmado é que o meio jurídico próprio e insubstituível para a Fazenda Pública cobrar os seus créditos é mesmo a execução fiscal, para o que o protesto da CDA é desnecessário ou incabível, ilegítimo ou vexatório, talvez podendo ser considerado até mesmo um autêntico 'abuso' ou um ato de desvio de função administrativa."¹⁹

5.3. Manifestações favoráveis e contrárias ao protesto

É certo que existem manifestações doutrinárias respeitáveis em defesa do protesto de Certidão de Dívida Ativa. Entre elas podem ser referidas as de Onofre Alves Batista Júnior, Procurador-chefe da Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais,²⁰ de Daniela Marcelino dos Santos,²¹ e do eminente magistrado Mantovanni Colares Cavalcante.²²

Entretanto, existem também algumas manifestações radicalmente contrárias ao protesto em questão, entre as quais pode ser mencionada a de Rui Barros Leal Farias, que sustenta ser o protesto de CDA uma forma de sanção política, e afirma: "As sanções políticas devem ser retiradas da ordem pátria, sob pena de o Estado deixar de utilizar os meios judiciais convencionais para a obtenção do seu crédito, passando a fazer manejo de medidas indiretas e conflitantes com a Constituição Federal. Mesmo que a princípio os instrumentos indiretos de cobrança surtam os efeitos desejados, de receber valores devidos a título de crédito tributário, a máxima maquiavélica de 'os fins justificam os meios' não deve prevalecer em face do princípio da proporcionalidade."²³

Isto demonstra que o assunto está realmente a merecer uma decisão do Supremo Tribunal Federal para, com o efeito didático de sua jurisprudência, eliminar a controvérsia, ao menos em termos práticos.

5.4. Aspectos jurídicos relevantes

Entre os argumentos mais relevantes dos que defendem o protesto de Certidão de Dívida Ativa, na controvérsia a ser superada pelo Supremo Tribunal Federal, podemos destacar:

¹⁹ Protesto de CDA, *Diário do Nordeste*, dia 13 de agosto de 2011.

²⁰ *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 211, Dialética, São Paulo, abril de 2013, pp. 137 e seguintes.

²¹ *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 225, Dialética, São Paulo, junho de 2014, pp. 18 e seguintes.

²² www.ibet.com.br.

²³ Rui Barros Leal Farias, "A inconstitucionalidade do protesto de certidão da dívida ativa", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 126, Dialética, São Paulo, março de 2006, p. 60.

1º) Se já existe uma lei (Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012) determinando a inclusão da CDA entre os títulos protestáveis, em defesa do protesto pode ser colocado o argumento no sentido de que a lei mudou a finalidade deste, que agora pode ser mesmo a de compelir o devedor ao pagamento.

2º) Outros credores também não precisam do protesto para alcançar a finalidade essencial tradicional deste. Podem cobrar juros de mora e podem promover a cobrança executiva. Então, porque somente a Fazenda Pública seguiria não podendo protestar, apenas porque o crédito tributário já rende juros de mora e pode ser cobrado mediante execução?

A nosso ver, porém, tais argumentos não podem ser aceitos para a validação do protesto de Certidão de Dívida Ativa. Quanto ao primeiro deles, porque a lei que incluiu a CDA entre os títulos protestáveis não se referiu à finalidade do protesto. E como existe lei estabelecendo expressamente essa finalidade, não é razoável admitir-se mudança implícita. Aliás, a regra que estabelece a finalidade do protesto continua expressa no “caput” do artigo 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, assim:

“Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.”

Não é razoável interpretar-se o parágrafo 1º de modo a lhe atribuir um alcance incompatível com a regra da cabeça do artigo. A CDA goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, de sorte que prescinde inteiramente do protesto.

Por outro lado, essa mudança, para atribuir-se ao protesto mais uma finalidade, qual seja a de pressionar o devedor a efetuar o pagamento, elimina completamente as garantias que a Constituição Federal oferece ao contribuinte para impedir a cobrança arbitrária de tributo.

E quanto à segunda questão acima colocada, temos de levar em conta que:

- a) Outros credores não dispõem do poder de criar os seus próprios créditos.
- b) Ao criar o título denominado CDA a Fazenda Pública às vezes age ilegalmente, e como o devedor não participa de nenhuma forma dessa criação, nem pode a ela se opor, ficam completamente eliminadas as garantias constitucionais contra o arbítrio do Fisco.
- c) Enquanto o contribuinte não pode defender-se contra o protesto, na execução fiscal a ele se abre necessariamente a oportunidade para interpor embargos, e nestes pode alegar o que entenda ter havido de ilegalidade na constituição unilateral da CDA.

6. Nossa Conclusão

Por todas as razões expostas e considerando todos os argumentos favoráveis e contrários ao protesto de Certidões de Dívida Ativa, formulamos nossa conclusão como estudante do Direito, absolutamente desinteressado no caso, afirmando que o protesto em questão é flagrantemente inconstitucional, não passando de mais uma forma encontrada pelo Estado para contornar as limitações que o Direito lhe impõe.

Assim, acreditamos francamente que o Supremo Tribunal Federal, fiel à sua própria jurisprudência a respeito das sanções políticas, vai declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal que incluiu a Certidão de Dívida Ativa entre os títulos sujeitos a protesto.